Loi

du 1^{er} mai 1996

sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers

Le Grand Conseil du canton de Fribourg

Vu:

L'article 15 al. 1 de la Constitution du canton de Fribourg du 7 mai 1857;

Le message du Conseil d'Etat du 27 juin 1995;

Sur la proposition de cette autorité,

Décète:

CHAPITRE PREMIER

Dispositions générales

Article premier. L'Etat prélève:

- a) des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton (ci-après: droits de mutation);
- b) des droits sur les gages immobiliers grevant des immeubles situés dans le canton.

I. Souveraineté

1. Etat

Art. 2. ¹ Les communes peuvent prélever des centimes additionnels aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire.

2. Communes

² Lorsque deux ou plusieurs communes du canton sont concernées par une même opération, la répartition des centimes additionnels est faite en prenant comme clé les bases de calcul retenues pour le prélèvement des droits de mutation et afférentes aux immeubles respectifs.

³ Les décisions relatives aux droits de mutation ont force obligatoire dans la même mesure pour les centimes additionnels.

II. Transferts immobiliers

1. En général

Art. 3. ¹ Sont considérées comme transferts immobiliers :

- a) toute acquisition de la propriété juridique d'un immeuble, y compris la constitution de droits distincts et permanents immatriculés au registre foncier ;
- b) la constitution de droits d'usufruit ou d'habitation ainsi que la constitution et la cession de droits de superficie ;
- c) la constitution et la cession d'un droit d'exploitation de la substance d'un immeuble, notamment les mines, les carrières, les gravières, les tourbières.

² Le renouvellement ou la prolongation de droits visés à l'alinéa 1 valent constitution.

2. Cas particuliers

Art. 4. Sont assimilées à des transferts immobiliers :

- a) l'acquisition résultant d'un changement des personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage ;
- b) l'acquisition d'une construction consécutive à l'extinction ou au retour relatifs à un droit de superficie ;
- c) la cession du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble ainsi que la renonciation à un tel droit ;
- d) la cession d'un droit de préemption lorsqu'elle est opérée à partir de la survenance du cas de préemption et la renonciation à un droit de préemption qualifié lorsqu'elle est opérée à partir d'une pareille survenance et en faveur d'un tiers ;
- e) l'acquisition, en une ou plusieurs opérations, de la participation majoritaire directe ou indirecte dans une société immobilière ; le prélèvement a également lieu si, par une acquisition minoritaire, l'acquéreur accroît sa majorité ;
- f) toute opération juridique effectuée pour éluder le prélèvement de droits ou de centimes additionnels.

III. Gages immobiliers

Art. 5. Les droits sur les gages immobiliers sont prélevés lors :

- a) de la constitution d'une hypothèque, d'une cédula hypothécaire ou d'une lettre de rente ;
- b) de l'augmentation du montant du gage ;
- c) de la cession d'un gage immobilier servant à garantir des prêts consentis par la Confédération en application de la législation sur l'encouragement de la construction et de l'accession à la propriété.

Art. 6. Sont considérés comme immeubles au sens de la présente loi les immeubles définis par l'article 655 du code civil suisse. IV. Immeubles

Art. 7. Sont des sociétés immobilières:

- a) celles dont l'activité effective consiste principalement à acquérir des immeubles ou à aliéner, gérer ou exploiter un ou des immeubles leur appartenant;
 - b) celles dont les immeubles représentent le principal actif;
 - c) celles dont la participation directe ou indirecte à des sociétés visées aux lettres a et b représente, isolément ou compte tenu d'une propriété d'immeuble, le principal actif.
- V. Sociétés immobilières

Art. 8. Sont exemptés des droits:

- a) l'Etat de Fribourg;
 - b) la Confédération ainsi que les établissements fédéraux et cantonaux, si les lois spéciales le prévoient.
- VI. Exemptions

Art. 9. Sont exonérés des droits de mutation:

- a) les transferts immobiliers à des établissements ou corporations de droit public cantonal, ou à des groupements de telles corporations, dans la mesure où les immeubles sont affectés à un but d'éducation, d'instruction et de santé publiques ou d'aide et de prévoyance sociales;
 - b) les transferts immobiliers aux corporations ecclésiastiques et aux personnes juridiques canoniques reconnues de droit public, dans la mesure où les immeubles sont directement et irrévocablement affectés à un but religieux, éducatif ou social;
 - c) les transferts immobiliers à des institutions privées, dans la mesure où les immeubles sont directement et irrévocablement affectés à un but d'utilité publique dans le domaine de l'instruction et de la santé publiques ou de l'aide et de la prévoyance sociales et aident ainsi les collectivités publiques du canton dans leurs tâches légalement prescrites;
 - d) les transferts immobiliers effectués à titre de dotation d'institutions de prévoyance professionnelle conformes à la législation spéciale, pour autant qu'ils portent sur des objets destinés à être affectés durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel;
 - e) les transferts immobiliers à des entreprises poursuivant un but commercial ou industriel et opérés lors de la restructuration de celles-ci par voie de fusion, de scission, de transformation ou d'opérations analogues, lorsqu'ils portent sur des objets affectés essentiellement et directement à un usage d'exploitation commerciale ou industrielle;
- VII. Exonérations
1. Transferts immobiliers

ces transferts sont exonérés pour autant que, au moment de leur réalisation et jusqu'au terme des cinq ans qui suivent, il ne s'opère pas d'acquisition de participation équivalant à un transfert de pouvoir de disposition économique, un autre transfert immobilier, une cessation de la poursuite d'un but commercial ou industriel ou une cessation d'affectation essentielle et directe des mêmes objets à un usage d'exploitation commerciale ou industrielle. L'exonération est toutefois maintenue si la réalisation de l'une de ces conditions résulte d'une vente aux enchères ou de gré à gré opérée dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée ou d'un concordat judiciaire ou extrajudiciaire. Elle est également maintenue si elle coïncide avec un cas d'exemption ou d'exonération prévu par la présente loi;

les raisons individuelles, les sociétés de personnes et les personnes morales dont l'activité effective consiste principalement à acquérir des immeubles ou à aliéner, gérer ou exploiter un ou des immeubles leur appartenant, ou dont le principal actif est composé d'une participation aux entités mentionnées, ne sont pas considérées comme des entreprises poursuivant un but commercial ou industriel;

- f) les transferts immobiliers entre parents en ligne directe ou entre époux;
- g) les transferts immobiliers dans la mesure où ces derniers éteignent une obligation d'entretien ou d'aliments fondée sur le droit de la famille ou une obligation d'indemnisation fondée sur le droit du divorce;
- h) les transferts immobiliers tenant lieu de partage total ou partiel entre parents, ou consécutifs à de telles opérations, lorsqu'ils portent sur des objets provenant de ligne directe;
ces transferts sont par ailleurs exonérés lorsqu'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint survivant;
ils sont également exonérés s'ils sont opérés entre ces parents et le conjoint divorcé lorsqu'ils portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce;
- i) la transformation d'une forme de propriété collective immobilière en une autre forme, sans que les personnes ni les parts changent;
- j) la conversion d'un droit d'usufruit en un droit d'habitation équivalent ou inversement;
- k) les transferts juridiques d'immeubles d'une société immobilière, si et dans la mesure où, pour les personnes physiques qui en détiennent directement ou indirectement les droits de participation, un nouveau prélèvement constituerait économiquement une double imposition en raison d'un prélèvement déjà opéré en application de l'article 4 let. e;

sont par ailleurs exonérés les transferts juridiques d'immeubles d'une société immobilière à un détenteur de droits de participation revêtant la qualité de personne physique, en proportion de ses droits et en cas de liquidation totale de la société ;

- l) les transferts immobiliers déterminés par des opérations d'améliorations foncières et visés par le Service des améliorations foncières ou l'Inspection cantonale des forêts ainsi que les transferts de propriétés réalisés en vue d'une régularisation peu importante de limites dictées par des raisons cadastrales ;
- m) les cas expressément prévus par d'autres dispositions légales.

Art. 10. Sont exonérés des droits sur les gages immobiliers :

2. Gages
immobiliers

- a) les hypothèques légales directes ou indirectes ;
- b) l'hypothèque conventionnelle en faveur du vendeur, de cohéritiers ou d'indivis, si la créance hypothécaire est stipulée incessible et si le gage sert à garantir le paiement du prix de vente, respectivement la soulte ou le partage ;
- c) l'extension de l'objet d'un gage et le fractionnement ou la réunion de gages de même sorte, sans augmentation du montant total et pour autant que le gage primitif ait été constitué sur un immeuble situé dans le canton ;
- d) les cas expressément prévus par d'autres dispositions légales.

Art. 11. ¹ Les droits et les centimes additionnels sont dus :

VIII. Débiteurs

- a) par l'acquéreur en cas de transfert immobilier ;
- b) par les copermutants en cas d'échange ; pour la soulte éventuelle, par le débiteur de cette dernière ;
- c) par le bénéficiaire en cas de constitution de droits réels limités ou de mise à disposition du droit d'exploitation d'un immeuble et par le cessionnaire en cas de cession de tels droits ;
- d) par le cédant du droit d'acquérir un immeuble ou une part d'immeuble, respectivement par le renonçant à un tel droit, et par le cédant d'un droit de préemption ou le renonçant à un tel droit ;
- e) par le propriétaire de l'objet du gage en matière de gage immobilier.

² S'il y a plusieurs débiteurs, ils sont solidairement responsables du paiement ; l'article 14 al. 2 est toutefois réservé.

³ Les héritiers répondent solidairement, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, du paiement des droits et des centimes additionnels dus par le défunt.

CHAPITRE II

Bases de calcul des droits

I. Transferts immobiliers 1. Principes

Art. 12. ¹ Les droits sont calculés sur la base des prestations convenues, pour autant qu'elles représentent au moins la valeur vénale de l'immeuble et de ses parties intégrantes, respectivement la valeur réelle du droit limité, au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert.

² Les prestations convenues sont présumées correspondre à ces valeurs. Sont comptées à ce titre toutes celles auxquelles l'acquéreur s'oblige à l'égard de l'autre partie ou de tiers; l'extinction d'une obligation imparfaite constitue également une prestation.

2. Cas particuliers a) Droit d'acquérir et droit de préemption

Art. 13. Pour la cession ou la renonciation portant sur un droit d'acquérir un immeuble ou portant sur un droit de préemption, la base de calcul comprend la prestation due pour l'acquisition du droit.

b) Contrat d'entreprise et travaux en cours

Art. 14. ¹ Si le transfert est lié à un contrat d'entreprise ou s'il se rapporte à un bâtiment en cours de construction, la base de calcul est déterminée par la valeur du bien-fonds et des travaux effectués au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert.

² En cas de transfert de parts de copropriété par étages, le prélèvement n'est opéré qu'auprès de chaque copropriétaire en proportion de sa ou ses parts acquises et sur la base de la valeur du bien-fonds et des travaux effectués sur l'ensemble de l'immeuble au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert; par ailleurs, la plus-value afférente aux parties de l'immeuble soumises au droit de jouissance exclusif, et résultant d'aménagements particuliers effectués, ne fait l'objet d'un prélèvement qu'auprès du copropriétaire concerné.

c) Participation aux frais

Art. 15. En cas de participation de l'acquéreur aux frais d'infrastructure ou d'équipement d'un terrain à bâtir, la base de calcul est également donnée par la valeur des travaux effectués au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert.

d) Prestations périodiques

Art. 16. ¹ La base de calcul du transfert immobilier dont la contrepartie consiste en des prestations périodiques est donnée par la capitalisation qui s'effectue d'après les tables usuelles ayant cours en matière judiciaire selon le caractère de rente certaine, viagère ou perpétuelle; toutefois, pour les droits de durée indéterminée, incessibles, intransmissibles et de nature personnelle transférés à une personne morale, la capitalisation s'opère comme pour une rente d'une durée de vingt ans.

² Les taux nécessaires pour opérer la capitalisation sont fixés par le Conseil d'Etat.

- Art. 17.** Si la valeur de la prestation de l'acquéreur est disproportionnée par rapport à la valeur de l'objet acquis, l'opération est assimilée à un transfert à titre onéreux dans sa totalité, à moins que les circonstances ne permettent de retenir qu'une telle différence de valeur correspond à l'intention d'effectuer une libéralité. e) Acte mixte
- Art. 18.** Pour l'échange, la base de calcul est donnée par la valeur d'un seul des objets échangés si ces derniers ont une valeur égale. Si les objets n'ont pas une valeur égale, la base de calcul est donnée par la valeur la plus élevée ; s'il y a une soulte, la base de calcul est donnée par la valeur la plus basse ainsi que par la soulte. f) Echange
- Art. 19.** Pour l'acquisition ou l'accroissement d'une participation dans une société immobilière, la base de calcul est donnée par la valeur vénale attribuée à l'immeuble en proportion des actions ou des parts sociales acquises. g) Acquisition ou accroissement d'une participation
- Art. 20.** Les droits sur les gages immobiliers sont prélevés sur le montant inscrit au registre foncier, respectivement sur son augmentation. II. Gages immobiliers

CHAPITRE III

Taux

- Art. 21.** Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1,5 %. I. Transferts immobiliers
- Art. 22.** ¹ Le taux des centimes additionnels ne peut excéder 100 % des droits de mutation. I. Droits de mutation
2. Centimes additionnels communaux
- ² Est applicable le taux en vigueur lors de la conclusion de l'acte de transfert.
- ³ Chaque commune informe le bureau du registre foncier de son district du taux de ses centimes additionnels ainsi que de chaque modification de ce taux.
- Art. 23.** ¹ Les droits sur les gages immobiliers sont prélevés au taux de 0,75 %. II. Gages immobiliers
- ² Ils sont prélevés au taux de 0,40 % pour les gages immobiliers servant à garantir des prêts consentis par la Confédération en application de la législation sur l'encouragement de la construction et de l'accession à la propriété.
- ³ Ils sont prélevés au taux de 0,35 % pour les cessions des gages immobiliers visés à l'alinéa 2.

CHAPITRE IV

Autorités d'application

- I. Autorités **Art. 24.** Les autorités d'application sont:
- a) le Conseil d'Etat;
 - b) la Direction des finances (ci-après: la Direction);
 - c) les bureaux du registre foncier;
 - d) les services financiers de district (ci-après: les services financiers).
- II. Attributions
1. Conseil d'Etat **Art. 25.** Le Conseil d'Etat édicte les dispositions nécessaires à l'exécution de la présente loi et exerce la haute surveillance en la matière.
2. Direction **Art. 26.** ¹ La Direction veille à une application uniforme de la présente loi; elle donne les instructions nécessaires aux organes administratifs chargés de l'appliquer et peut procéder à des contrôles.
- ² Elle statue:
- a) sur les réclamations dans les cas prévus par la présente loi;
 - b) sur les cas d'exonération prévus à l'article 9 let. a à e; ces cas peuvent faire l'objet d'une demande d'exonération préalable à l'opération de transfert immobilier;
 - c) sur les cas de remise.
- ³ Elle prononce les amendes prévues par la présente loi pour les contraventions et dénonce au juge pénal ordinaire les cas d'infraction visés à l'article 58 al. 1.
3. Bureaux du registre foncier **Art. 27.** ¹ Les bureaux du registre foncier sont autorité de taxation et de rappel pour les droits et les centimes additionnels concernant les immeubles situés sur le territoire de leur district.
- ² Si une opération porte sur des immeubles situés dans deux ou plusieurs districts et qu'il ne puisse pas être procédé à des taxations distinctes, il appartient au bureau du registre foncier du district où se trouve l'immeuble ayant la plus grande surface de procéder à la taxation dans son ensemble.
- ³ Les bureaux du registre foncier statuent d'office sur les cas d'exonération non dévolus à la Direction et statuent sur les demandes en restitution de l'indu.
4. Services financiers **Art. 28.** ¹ Les services financiers recouvrent et comptabilisent les droits, les centimes additionnels, les intérêts moratoires et les amendes.

² Ils prélèvent, pour l'Etat, une commission d'encaissement calculée sur le capital des centimes additionnels dus et dont le taux est fixé par le Conseil d'Etat.

³ Ils sont compétents pour accorder un sursis et autoriser un versement par acomptes.

CHAPITRE V

Taxation

Art. 29. ¹ La taxation se fait sur la base des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription au registre foncier.

1. Eléments
1. avec
inscription
au registre
foncier

² Pour les transferts immobiliers, ces pièces doivent comprendre ou être accompagnées d'une indication, écrite et revêtue de la signature des parties ou de leurs représentants à l'acte, chiffrant toutes les prestations convenues.

³ Les parties et leurs représentants à l'acte, l'officier public instrumentant et la commune concernée doivent fournir les indications complémentaires qui leur sont demandées; les articles 107, 108, 110 al. 2 et 3 et 111 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux sont au surplus applicables.

⁴ Si les prestations convenues ne sont pas chiffrées ni ne paraissent correspondre à la valeur vénale ou réelle ou si des éléments suffisants font défaut, les bureaux du registre foncier peuvent fixer les droits par appréciation sur la base des données dont ils disposent. au besoin après avoir soumis le cas à une commission d'estimation.

Art. 30. ¹ Dans le cas où une inscription au registre foncier n'est pas nécessaire, le débiteur des droits ou son représentant à l'acte est tenu d'annoncer au bureau du registre foncier compétent l'opération soumise aux droits ou la réalisation de la condition fondant le prélèvement des droits dans les trente jours dès la passation de l'acte ou dès la réalisation de la condition. Si une autorisation est nécessaire, le délai est suspendu tant que dure la procédure, et l'annonce doit avoir lieu dans les trente jours suivant la réception de l'autorisation.

2. sans
inscription
au registre
foncier

² Les transferts d'actions ou de parts sociales au sens de l'article 4 let. e doivent être annoncés au bureau du registre foncier dans les trente jours dès la première opération imposable, puis, le cas échéant, dans les trente jours à compter de chaque opération ultérieure.

³ La personne instrumentant l'opération est tenue d'informer le débiteur ou son représentant à l'acte de son obligation d'en faire l'annonce dans les délais.

⁴ La taxation se fait sur la base des pièces justificatives qui doivent être déposées lors de l'annonce. L'article 29 al. 2 à 4 est au surplus applicable.

II. Forme

Art. 31. ¹ La taxation fait l'objet d'un bordereau daté et signé contenant la base d'imposition, le montant des droits et des centimes additionnels. Lorsque l'autorité de taxation s'écarte de la base de calcul résultant des éléments fournis par les parties, elle en indique les motifs essentiels.

² Le bordereau est adressé au débiteur avec l'indication d'un délai de paiement de trente jours, des conséquences prévues aux articles 42 et 43 et de la voie de droit utilisable.

CHAPITRE VI

Voies de droit

1. Réclamation 1. Décisions sujettes à réclamation

Art. 32. ¹ Le débiteur peut, dans les trente jours dès la notification du bordereau, interjeter une réclamation.

² Une réclamation peut également être interjetée, dans les trente jours, contre les décisions relatives au rappel, à une contravention, à une restitution de l'indu ou à une exonération prise en application de l'article 9 let. a à e.

2. Autorités

Art. 33. La Direction connaît des réclamations élevées à l'encontre des bordereaux, des décisions relatives au rappel, à une restitution de l'indu, à une exonération visée à l'article 9 let. a à e et à une contravention.

3. Forme et contenu

Art. 34. ¹ La réclamation doit être écrite, brièvement motivée et contenir les conclusions du réclamant.

² L'autorité de réclamation peut accorder un délai supplémentaire pour compléter l'exposé des motifs.

³ Les réclamations qui ne contiennent ni conclusions ni motifs sont irrecevables.

4. Effet suspensif

Art. 35. La réclamation suspend l'exigibilité de la créance mais non le cours de l'intérêt moratoire.

5. Instruction et décision

Art. 36. ¹ L'autorité de réclamation dispose des mêmes compétences que lors de la prise de la décision attaquée.

² Elle vérifie la décision dans son ensemble, sans être liée par les conclusions du réclamant, même au désavantage de celui-ci et sans égard à un éventuel retrait de réclamation. Lorsque l'autorité envisage une modification de la décision au détriment du réclamant, elle l'en avise et lui fixe un délai pour présenter ses observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

³ Les décisions sur réclamation doivent être motivées et indiquer la voie de droit utilisable.

Art. 37. ¹ Les décisions sur réclamation peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal administratif.

II. Recours
1. Décisions
sujettes
à recours

² Les décisions concernant le sursis, le versement par acomptes et la remise ne sont pas susceptibles de recours.

Art. 38. La procédure de recours est régie par le code de procédure et de juridiction administrative, sous réserve des dispositions qui suivent.

2. Procédure

Art. 39. Le recours suspend l'exigibilité de la créance mais non le cours de l'intérêt moratoire.

3. Effet
suspensif

Art. 40. ¹ Le président de l'autorité de recours procède à l'instruction de la cause. Il peut déléguer, par voie de compétence générale ou spéciale, ses compétences à un autre membre de l'autorité ou à un greffier rapporteur.

4. Instruction
et retrait
du recours

² L'autorité d'instruction dispose des mêmes compétences que l'autorité de première instance.

³ Lorsque l'autorité envisage une modification de la décision au détriment du recourant, elle en avise le recourant et l'autorité dont la décision est attaquée et elle leur fixe un délai pour présenter leurs observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

⁴ L'autorité n'est pas liée par un éventuel retrait du recours.

Art. 41. Les décisions passées en force peuvent être révisées pour les motifs et selon la procédure prévus par le code de procédure et de juridiction administrative.

III. Révision

CHAPITRE VII

Perception

Art. 42. ¹ Les droits et les centimes additionnels doivent être payés aux services financiers dans un délai de trente jours.

I. Délai de
paiement –
Intérêt moratoire

² Pour les droits et les centimes additionnels non payés dans le délai, il est dû dès l'échéance un intérêt moratoire dont le taux correspond à celui qui est fixé en application de l'article 149 al. 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux.

II. Sommation
- Poursuite

Art. 43. ¹ Pour les droits et les centimes additionnels non payés dans les trente jours à partir de l'échéance, les services financiers notifient une sommation au débiteur.

² Si le paiement n'est pas effectué dans le délai fixé par la sommation, une poursuite peut être introduite.

³ Si le débiteur n'a pas de domicile en Suisse ou si un séquestre a été ordonné sur tout ou partie de ses biens, une poursuite peut être introduite sans sommation préalable.

⁴ Les frais de perception sont mis à la charge du débiteur.

III. Garanties

Art. 44. ¹ Le paiement des droits, des centimes additionnels et de l'intérêt moratoire est garanti par une hypothèque légale sans inscription au registre foncier, primant tous les gages immobiliers inscrits.

² A l'égard d'un tiers, la mise en œuvre de l'hypothèque ne peut être entreprise que jusqu'au terme des cinq ans à compter du jour où le premier bordereau constitutif de la créance est devenu exigible; ce délai spécial n'est toutefois pas applicable s'il est établi que le tiers a commis une soustraction ou participé à une soustraction lors du transfert fondant la créance ou lors d'un transfert portant sur le même objet. Il n'est par ailleurs pas applicable à l'égard du tiers économiquement identique au débiteur lors du transfert fondant la créance ni à l'égard des bénéficiaires d'une libéralité du débiteur.

IV. Sursis
et acomptes

Art. 45. ¹ Si le paiement, dans le délai prévu, des droits, des centimes additionnels ou de l'amende prononcée par la Direction devait avoir pour le débiteur des conséquences particulièrement dures, il pourrait être accordé, sur demande motivée, un sursis ou la possibilité d'effectuer un versement par acomptes.

² L'intérêt moratoire reste dû.

V. Remise

Art. 46. ¹ Exceptionnellement, les droits, les centimes additionnels et l'intérêt moratoire peuvent, sur demande, être remis totalement ou partiellement au débiteur qui est tombé dans le dénuement ou qui, pour toute autre raison, se trouve dans une situation telle que le paiement aurait pour lui des conséquences trop dures.

² La demande en remise doit être écrite, motivée et accompagnée des preuves nécessaires.

³ La Direction statue après avoir requis le préavis de la commune créancière des centimes additionnels.

⁴ La demande en remise ne suspend pas le délai de réclamation.

Art. 47. ¹ Lorsque, en raison de faits ou de moyens de preuve que l'autorité compétente ne pouvait pas connaître, une taxation définitive est restée incomplète, même en l'absence de faute du débiteur, l'autorité de taxation procède au rappel des droits et des centimes additionnels.

VI. Rappel

² L'application des dispositions pénales est réservée.

Art. 48. ¹ Le débiteur peut, sur demande, obtenir la restitution des droits, des centimes additionnels, de l'intérêt moratoire ou d'une amende qu'il a payés :

VII. Demande en restitution de l'indu
1. Conditions

- a) lorsque l'opération soumise à prélèvement est frappée d'annulation judiciaire;
- b) lorsque les parties ont annulé l'opération soumise à prélèvement et que le débiteur apporte la preuve que les conditions d'une cause légale de nullité ou d'annulabilité sont réunies;
- c) lorsque la décision en vertu de laquelle il a payé est annulée ou modifiée par suite de réclamation, de recours ou de révision;
- d) lorsque, par erreur, il a payé ce qu'il ne devait pas ou plus qu'il ne devait;
- e) lorsque les conditions posées par l'article 86 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite sont remplies.

² La restitution n'a pas lieu lorsqu'il se révèle que l'opération ayant fondé le prélèvement comprend une soustraction commise intentionnellement.

³ La restitution se fait avec un intérêt calculé dès le jour du paiement à un taux fixé par la Direction.

Art. 49. La demande doit être formulée par écrit, motivée et adressée à l'autorité de taxation.

2. Forme –
Autorité

Art. 50. Les décisions définitives prises en application de la présente loi portant obligation de payer une somme d'argent sont assimilées aux jugements exécutoires au sens de l'article 80 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite.

VIII. Force exécutoire

CHAPITRE VIII

Dispositions pénales

- I. Contraventions
1. Inobservation de prescriptions d'ordre
- Art. 51.** ¹ Celui qui, malgré une sommation et sans qu'il y ait soustraction ni tentative de soustraction, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci est passible d'une amende de 1000 francs au plus.
- ² Dans les cas graves ou de récidive, l'amende est de 10 000 francs au plus.
2. Inobservation du devoir d'informer et du devoir de diligence
- Art. 52.** ¹ Celui qui, intentionnellement ou par négligence et sans participation à soustraction, n'informe pas le débiteur, ou son représentant à l'acte, de son obligation d'annoncer dans les délais une opération soumise aux droits est passible d'une amende de 1000 francs au plus.
- ² Dans les cas graves ou de récidive, l'amende est de 5000 francs au plus.
- ³ Les alinéas 1 et 2 sont également applicables à l'officier public instrumentant qui ne respecte pas les délais ou les devoirs de diligence prévus par des dispositions légales particulières et relatifs à une réquisition d'inscription au registre foncier portant sur une opération soumise aux droits.
3. Soustraction
- a) Commission
- Art. 53.** ¹ Le débiteur qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, notamment en n'annonçant pas dans le délai légal une opération ou la réalisation d'une condition fondant un prélèvement, aura fait en sorte qu'une taxation définitive soit incomplète ou aura obtenu une restitution illégale ou une remise injustifiée est passible d'une amende allant d'une à quatre fois le montant des droits soustraits.
- ² Lorsque le débiteur annonce spontanément la soustraction, l'amende est en règle générale réduite jusqu'à la moitié des droits soustraits.
- ³ Les droits et les centimes additionnels sont dus en plus de l'amende.
- b) Tentative
- Art. 54.** Le débiteur qui aura intentionnellement tenté de commettre une soustraction est passible d'une amende allant jusqu'aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été consommée.
- c) Instigation et complicité
- Art. 55.** ¹ Celui qui aura intentionnellement incité autrui à commettre une soustraction ou lui aura intentionnellement prêté assistance est passible, si la soustraction a été commise et indépendamment de la peine encourue par le débiteur, d'une amende de 10 000 francs au plus. Dans les cas graves ou de récidive, l'amende est de 20 000 francs au plus.

² En outre, le paiement solidaire des droits et des centimes additionnels soustraits pourra être exigé de l'instigateur ou du complice.

³ La présente disposition est également applicable, par analogie, à la personne morale qui aura incité, prêté son assistance ou participé, dans l'exercice de son activité, à la soustraction commise par un tiers.

Art. 56. ¹ Lorsqu'une contravention a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punissable de l'amende.

4. Contravention au profit d'une personne morale

² L'article 55 est par ailleurs réservé à l'égard des organes ou des représentants de la personne morale.

Art. 57. ¹ La Direction informe le contrevenant de l'ouverture de la procédure et l'invite à présenter ses observations.

5. Procédure

² Elle fixe le montant de l'amende en tenant compte du degré de culpabilité, des circonstances de l'acte et des conditions personnelles.

³ Elle notifie sa décision au contrevenant sous pli recommandé et avec indication de la voie de droit utilisable.

Art. 58. ¹ Celui qui, dans le but de commettre une soustraction de droits ou de centimes additionnels, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu est punissable de l'emprisonnement ou de l'amende jusqu'à 30 000 francs.

II. Délit
1. Fraude

² La répression de la soustraction des droits et des centimes additionnels est réservée.

Art. 59. ¹ L'infraction visée à l'article 58 al. 1 est de la compétence du juge pénal ordinaire.

2. Autorité – Règles applicables

² Les dispositions générales du code pénal suisse ainsi que la loi d'organisation judiciaire et le code de procédure pénale sont applicables sous réserve des règles spéciales figurant aux articles 65 et 66.

CHAPITRE IX

Prescription et péremption

Art. 60. ¹ Le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter du jour de la conclusion de l'acte soumis à prélèvement ou de la réalisation d'une condition fondant le prélèvement.

I. Droits et centimes additionnels
1. Taxation

² Il se périe par dix ans à compter de ce jour, sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner.

2. Rappel **Art. 61.** Le droit de procéder au rappel des droits et des centimes additionnels se périe par dix ans à compter du jour où la taxation est devenue définitive, sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner.
3. Créances **Art. 62.** ¹ La créance des droits et la créance des centimes additionnels se prescrivent par cinq ans à compter du jour où elles sont devenues exigibles.
² La péremption est acquise par dix ans à compter de ce jour.
4. Restitution de l'indu **Art. 63.** Le droit de demander la restitution de l'indu se périe par dix ans à compter du jour du paiement, sous réserve d'un délai plus long du droit de demander une révision.
5. Suspension et interruption de la prescription **Art. 64.** L'article 113b al. 2 et 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux est applicable par analogie à la suspension et à l'interruption de la prescription.
- II. Infractions
1. Droit de sanctionner **Art. 65.** ¹ Le droit de sanctionner les infractions prévues aux articles 51 et 52 se périe par cinq ans à compter de la commission de l'infraction.
² Il se périe par quinze ans pour les infractions prévues aux articles 53 à 59.
2. Amendes **Art. 66.** ¹ Les amendes prononcées en application des articles 51 à 59 se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le prononcé est devenu définitif; l'article 64 est applicable.
² La péremption est acquise par dix ans à compter du jour où le prononcé est devenu définitif.

CHAPITRE X

Dispositions transitoires et finales

- I. Droit transitoire **Art. 67.** ¹ Le prélèvement et la perception des droits et des centimes additionnels pour les actes conclus ou pour les décisions rendues avant l'entrée en vigueur de la présente loi demeurent régis par la loi et le tarif du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement.
² Les infractions fiscales commises avant l'entrée en vigueur de la présente loi sont jugées d'après la législation antérieure, à moins que l'application des nouvelles dispositions ne conduise à une sanction moins sévère.
- II. Modifications
1. Loi sur les droits d'enregistrement **Art. 68.** ¹ La loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement (RSF 635.2.1) est modifiée en ce sens que seules les dispositions qui prévoient le prélèvement de droits proportionnels sur les libéralités entre vifs ou pour cause de mort ainsi que sur les actes de fondation restent applicables.

² Cette loi est au surplus modifiée comme il suit:

Art. 4 al. 5 et 6

⁵ Le droit proportionnel s'applique également aux acquisitions de parts résultant d'un changement de personnes au sein d'une communauté en main commune ou d'une modification des parts des personnes composant cette communauté, notamment à l'occasion d'un partage.

⁶ Sont exceptées les transmissions ou mutations de biens qui s'opèrent en ligne directe par suite de décès ou de convention successorale ainsi que celles qui s'opèrent entre époux.

Art. 36

Lorsque les parties n'ont pas payé les droits dans le délai prescrit à l'article 26, le recouvrement en est poursuivi par les services financiers de district contre les parties qui supportent en outre un intérêt moratoire dès l'échéance ainsi que les frais de recouvrement. Le taux de l'intérêt moratoire correspond à celui qui est fixé en application de l'article 149 al. 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux.

Art. 63

Les héritiers ou donataires doivent payer les droits dans le délai de trente jours dès l'avis de la fixation; passé ce délai, il est dû un intérêt moratoire, les frais de recouvrement étant au surplus à la charge des débiteurs. Le taux de l'intérêt moratoire correspond à celui qui est fixé en application de l'article 149 al. 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux.

Art. 76

[Sont exempts du paiement des droits:]

- a) les transferts immobiliers visés à l'article 9 let. e de la loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers, aux conditions prévues par cette disposition;
- b) (abrogée)
- c) à e) (inchangées)
- f) les acquisitions tenant lieu de partage total ou partiel entre parents, ou consécutives à de telles opérations, lorsqu'elles portent sur des objets provenant de ligne directe;

ces acquisitions sont par ailleurs exonérées lorsqu'elles sont opérées entre ces parents et le conjoint survivant;

elles sont également exonérées si elles sont opérées entre ces parents et le conjoint divorcé lorsqu'elles portent sur des objets acquis sur la base d'un jugement de divorce;

g) les acquisitions résultant d'un partage entre indivis (art. 336 CCS) ou entre cohéritiers (art. 602 CCS);

h) ¹ (inchangé)

² (abrogé)

i) ¹ (abrogé)

² (inchangé)

³ S'il est donné une destination différente à la donation, les droits seront perçus;

j) les acquisitions faites par la Confédération et les établissements fédéraux si les lois spéciales le prévoient ainsi que les acquisitions faites par l'Etat de Fribourg;

k) (abrogée)

l) les transferts juridiques d'immeubles d'une société immobilière à un détenteur de droits de participation revêtant la qualité de personne physique, en proportion de ses droits et en cas de liquidation totale de la société;

m) (abrogée)

2. Tarif des droits d'enregistrement

Art. 69. Le tarif du 4 mai 1934 des droits d'enregistrement (RSF 635.2.1a) est modifié comme il suit:

Art. 1 à 7, 8 let. a et b, 9 al. 1 et 2, 10 al. 2, 15 et 17

(abrogés)

Art. 18 al. 1

¹ Il est perçu 50 centimes additionnels sur toutes les mutations en propriété ou en usufruit de biens meubles ou immeubles faisant l'objet d'un prélèvement aux taux fixés par les articles 10, 12, 13, 14, 16 et 17^{bis} du tarif.

Art. 70. Le code du 28 avril 1953 de procédure civile (RSF 270.1) est modifié comme il suit:

3. Code de procédure civile

Art. 107 let. a

[Les frais judiciaires comprennent:]

a) (abrogée)

Art. 71. La loi du 10 mai 1963 sur les impôts communaux et paroissiaux (RSF 632.1) est modifiée comme il suit:

4. Loi sur les impôts communaux et paroissiaux

Art. 15. *Droits de succession et donation*

¹ Les communes peuvent décider le prélèvement de centimes additionnels aux droits d'enregistrement perçus sur les libéralités entre vifs ou pour cause de mort, jusqu'à concurrence du taux des droits perçus par l'Etat.

² Une attribution faite à titre de capital constitutif de fondation est assimilable à une libéralité.

³ Les centimes additionnels sont dus à la commune du dernier domicile du défunt ou du donateur ou, s'il s'agit d'une personne sous tutelle, à la commune de son dernier domicile de fait, à l'exclusion de la commune de son dernier séjour, pour autant que ce dernier domicile soit situé dans le canton.

⁴ Si une succession, un legs ou une libéralité porte sur un immeuble, les centimes additionnels sont dus proportionnellement à la commune de son lieu de situation.

Art. 16. *Droits de mutation*

Les communes peuvent décider le prélèvement de centimes additionnels aux droits de mutation pour les transferts immobiliers portant sur des immeubles situés sur leur territoire, jusqu'à concurrence du taux fixé par la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers.

Art. 41 al. 4 (nouveau)

⁴ (nouveau) La taxation et la perception des centimes additionnels aux droits de mutation pour les transferts immobiliers et aux droits de succession et de donation sont régies par la législation spéciale.

Art. 45 al. 4 (nouveau)

⁴ (nouveau) Pour les centimes additionnels aux droits de mutation et aux droits de succession et de donation, l'intérêt moratoire est compté au taux prévu pour les droits perçus par l'Etat, sans majoration de pénalité.

5. Loi portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations

Art. 72. La loi du 23 mai 1957 portant imposition spéciale des immeubles appartenant aux sociétés, associations et fondations (RSF 635.3.1) est modifiée comme il suit:

Art. 4. Taux complémentaire

Un taux complémentaire de 3 ‰ est appliqué aux sociétés, associations ou fondations dont l'activité effective consiste principalement à acquérir des immeubles ou à aliéner, gérer ou exploiter un ou des immeubles leur appartenant ou dont les immeubles représentent le principal actif.

6. Décret relatif aux réserves de terrains à bâtir

Art. 73. Le décret du 11 mai 1977 relatif aux réserves de terrains à bâtir (RSF 900.4) est modifié comme il suit:

Art. 5. Exemption

Les acquisitions de terrains bénéficiant de la garantie d'emprunt ou de l'aide financière de l'Etat sont exonérées des droits de mutation.

7. Loi sur l'aménagement du territoire et les constructions

Art. 74. La loi du 9 mai 1983 sur l'aménagement du territoire et les constructions (RSF 710.1) est modifiée comme il suit:

Art. 126 al. 6

⁶ Les transferts immobiliers nécessités par le remaniement sont exonérés des droits de mutation.

Art. 135 al. 5

⁵ Les transferts immobiliers nécessités par le remaniement sont exonérés des droits de mutation.

8. Loi sur le registre foncier

Art. 75. La loi du 28 février 1986 sur le registre foncier (RSF 214.5.1) est modifiée comme il suit:

Art. 80. 3. Perception

¹ (abrogé)

² Les émoluments sont payables dans les trente jours ; passé ce délai, il est dû un intérêt moratoire dont le taux correspond à celui qui est fixé en application de l'article 149 al. 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux. Au surplus, les frais de perception sont à la charge du débiteur.

Art. 83. c) Effets

Les décisions définitives prises en application de la présente loi portant obligation de payer une somme d'argent sont assimilées aux jugements exécutoires au sens de l'article 80 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite.

Art. 76. La loi du 2 février 1988 sur la mensuration cadastrale (RSF 214.6.1) est modifiée comme il suit:

9. Loi sur la mensuration cadastrale

Art. 92 al. 2

² Les frais sont payables dans les trente jours ; passé ce délai, il est dû un intérêt moratoire dont le taux correspond à celui qui est fixé en application de l'article 149 al. 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux. Au surplus, les frais de perception sont à la charge du débiteur.

Art. 77. La loi du 28 septembre 1993 sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole (RSF 635.6.1) est modifiée comme il suit:

10. Loi sur l'impôt destiné à compenser la diminution de l'aire agricole

Art. 7 al. 2

² L'article 113b al. 2 et 3 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux est applicable par analogie à la suspension et à l'interruption de la prescription.

Art. 15 al. 2, 2^e phrase, et al. 3

² (...). Les articles 107, 108, 110 al. 2 et 3 et 111 de la loi du 7 juillet 1972 sur les impôts cantonaux sont au surplus applicables.

³ Au besoin, l'autorité de taxation soumet le cas à une commission d'estimation.

Art. 16 al. 1, 2^e phrase (nouvelle)

¹ (...). Lorsque l'autorité de taxation s'écarte de la base de calcul résultant des éléments fournis par les parties, elle en indique les motifs essentiels.

Art. 17. Réclamation

a) Décisions sujettes à réclamation

Peuvent faire l'objet d'une réclamation de la part du débiteur, dans un délai de trente jours, auprès de l'autorité qui a rendu la décision :

- a) les prononcés d'amende rendus par la Direction ;
- b) les décisions des conservateurs du registre foncier ;
- c) (abrogée)

Art. 20 al. 2, 2^e phrase (nouvelle)

² (...). Lorsque l'autorité envisage une modification de la décision au détriment du réclamant, elle l'en avise et lui fixe un délai pour présenter ses observations et produire éventuellement de nouveaux moyens de preuve.

Art. 28 al. 1

¹ Si le montant de l'impôt dû n'est pas payé dans les trente jours à partir de l'échéance, le service financier notifie une sommation au débiteur.

Art. 31 al. 1

¹ L'impôt dû et l'intérêt moratoire peuvent, sur demande, être remis totalement ou partiellement au débiteur qui est tombé dans le dénuement ou qui, pour toute autre raison, se trouve dans une situation telle que le paiement aurait pour lui des conséquences trop dures.

Art. 37 al. 1

¹ Le débiteur qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, aura fait en sorte qu'une taxation définitive soit incomplète ou aura obtenu une restitution illégale ou une remise injustifiée est passible d'une amende allant de la moitié jusqu'au triple du montant de l'impôt soustrait.

Art. 39. c) Instigation et complicité

¹ Celui qui aura intentionnellement incité autrui à commettre une soustraction ou lui aura intentionnellement prêté assistance est passible, si la soustraction a été commise et indépendamment de la peine encourue par le débiteur, d'une amende de 10 000 francs au plus. Dans les cas graves ou de récidive, l'amende est de 20 000 francs au plus.

² En outre, le paiement solidaire de l'impôt soustrait pourra être exigé de l'instigateur ou du complice.

³ La présente disposition est également applicable, par analogie, à la personne morale qui aura incité, prêté son assistance ou participé, dans l'exercice de son activité, à la soustraction commise par un tiers.

Art. 40. d) Représentant légal ou conventionnel

(abrogé)

Art. 41 al. 2

² L'article 39 est par ailleurs réservé à l'égard des organes ou des représentants de la personne morale.

Art. 43 note marginale et al. 1

Note marginale: *Fraude*

¹ Celui qui, dans le but de commettre une soustraction d'impôt, fait usage de titres faux, falsifiés ou inexacts quant à leur contenu est punissable de l'emprisonnement ou de l'amende jusqu'à 30 000 francs.

Art. 78. Le Conseil d'Etat est chargé de l'exécution de la présente loi dont il fixe la date d'entrée en vigueur.

III. Entrée
en vigueur

Donné en Grand Conseil, à Fribourg, le 1^{er} mai 1996.

Le Président:

A. HAYMOZ

Le 1^{er} Secrétaire:

R. AEBISCHER

Le Conseil d'Etat a promulgué la présente loi le 10 septembre 1996. Entrée en vigueur: le 1^{er} janvier 1997.

Toutefois, l'article 9 let. e de cette loi ainsi que son article 68 al. 2, dans la mesure où il modifie l'article 76 let. a de la loi du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement, entrent en vigueur le 1^{er} octobre 1996.